

**Audience publique du 24 juillet 2002**  
=====

Recours formé par  
**l'administration communale de S.**  
contre un bulletin de la ventilation de la base d'assiette  
globale de l'impôt commercial communal  
en présence de **l'administration communale de N.**  
**et de la société ....**  
en matière d'impôt commercial communal  
-----

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 12348 du rôle et déposée le 3 octobre 2000 au greffe du tribunal administratif par Maître Nicolas DECKER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de l'administration communale de S., représentée par son collègue des bourgmestre et échevins actuellement en fonctions, établie à L-..., tendant à la réformation sinon à l'annulation d'un bulletin de la ventilation de la base d'assiette globale de l'impôt commercial communal de l'année 1995 à charge de la société ....., émis le 6 juillet 2000 par le bureau d'imposition Sociétés 2 de Luxembourg ;

Vu les exploits de l'huissier de justice Pierre KREMMER, demeurant à Luxembourg, des 17 octobre et 13 décembre 2000, portant signification de la prédite requête à l'administration communale de N., représentée par son collègue des bourgmestre et échevins actuellement en fonctions, établie à L-..., et à la société anonyme ....., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonction, établie et ayant son siège social à L-2990 Luxembourg, aéroport de Luxembourg ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 3 janvier 2001 ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe du tribunal administratif en date du 12 janvier 2001 par Maître Roger NOTHAR, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de l'administration communale de N., préqualifiée ;

Vu l'exploit de l'huissier de justice Marc GRASER, demeurant à Luxembourg, du 15 janvier 2001, par lequel ce mémoire en réponse a été signifié à l'administration communale de S., préqualifiée, et à la société anonyme ....., préqualifiée ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 13 février 2001 par Maître Nicolas DECKER au nom de l'administration communale de S. ;

Vu l'exploit de l'huissier de justice Pierre KREMMER, préqualifié, du 13 février 2001, par lequel ce mémoire en réplique a été signifié à l'administration communale de N. et à la société anonyme .... ;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 12 mars 2001 par Maître Roger NOTHAR au nom de l'administration communale de N. ;

Vu l'exploit de l'huissier de justice Marc GRASER, préqualifié, du 12 mars 2001, par lequel ce mémoire en duplique a été signifié à l'administration communale de S. et à la société anonyme ....;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin critiqué;

Où le juge-rapporteur en son rapport, Maîtres Nicolas DECKER et Roger NOTHAR, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives.

-----

Au courant du mois de juillet 2000, l'administration communale de S. s'est vue adresser un bulletin de la ventilation de la base d'assiette globale de l'impôt commercial communal de l'année 1995, dénommé ci-après le « bulletin de ventilation », à charge de la société ....., émis le 6 juillet 2000 par le bureau d'imposition Sociétés 2 de Luxembourg.

Par requête déposée le 3 octobre 2000, l'administration communale de S. a introduit un recours en réformation sinon en annulation à l'encontre du bulletin précitée du 6 juillet 2000.

### **Quant à la caducité du recours**

L'administration communale de N. soulève en premier lieu la caducité du recours sur base de l'article 4 (2) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives en ce que le recours n'aurait pas été signifié à la société .... dans le délai d'un mois à partir du dépôt du recours, société qui, au titre du § 384 de la loi générale des impôts modifiée du 21 mai 1931, appelée communément « Abgabenordnung » (AO), serait à considérer comme une partie directement concernée par le bulletin de ventilation,

Elle insiste pour dire que la société .... ne serait pas une partie tierce intéressée au sens de l'article 4 de la loi précitée du 21 juin 1999, mais une partie « *directement concernée et impliquée* », dans la mesure où cette dernière serait « *le contribuable* ».

Aux termes de l'article 4 (2) de la loi précitée du 21 juin 1999 « faute par le requérant d'avoir procédé à la signification de son recours à la partie défenderesse dans le mois du dépôt du recours, celui-ci est caduc ».

Il résulte des termes clairs de la disposition légale qui précède qu'uniquement la signification du recours à la partie défenderesse y est visée avec la sanction de la caducité du recours y attachée en cas de non-signification dans le mois du dépôt, c'est-à-dire que la

caducité d'un recours contentieux est acquise à partir du moment où, dans le mois du dépôt de la requête introductive d'instance au greffe du tribunal administratif, celle-ci n'est pas signifiée à l'auteur de la décision ainsi déferée au tribunal, peu importe sa signification à un tiers intéressé (trib. adm. 13 juillet 2000, n° 11652 du rôle, Pas. adm. 2001, V° Procédure contentieuse, n°113, p.371 et autres décisions y citées).

Dans la mesure où l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg est à considérer en l'espèce comme partie défenderesse, étant donné que l'auteur du bulletin déferé est un des bureaux d'imposition de l'administration des Contributions directes, la société .... ne revêt pas cette qualité, mais celle de partie tierce intéressée.

Cette conclusion n'est pas éternuée par la référence au § 384 AO qui énumère, comme le fait valoir l'administration communale de N. elle-même, les parties directement concernées par la procédure de ventilation (Zerlegungsverfahren), c'est-à-dire, outre l'autorité étatique, le ou les destinataires du bulletin ainsi que le ou les tiers intéressés par un tel bulletin, et qui ne tient nullement en échec les dispositions du prédict article 4 de la loi du 21 juin 1999.

Il s'ensuit que l'article 4 (2) de la loi précitée du 21 juin 1999 n'est pas applicable au cas de la signification du recours à une partie tierce intéressée entraînant que le moyen tendant à la caducité du recours pour raison de non signification dans le mois à la société .... est à écarter, pareille sanction légale n'étant pas prévue par une quelconque autre disposition légale.

Il y a également lieu de préciser que le § 384 AO n'exige par ailleurs pas que toutes les parties concernées par la procédure de ventilation soient appelées en cause dès le dépôt de la requête introductive d'instance, étant donné qu'il suffit qu'elles participent à la procédure contentieuse, comme en l'espèce, dès lors que leurs droits de la défense ont été garantis.

### **Quant à la compétence du tribunal**

L'administration communale de N. soulève encore l'incompétence du tribunal pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal par la demanderesse.

Elle fait valoir que l'article 7 (2) de la loi modifiée du 1<sup>er</sup> mars 1952 modifiant certaines dispositions relatives aux impôts directs, aurait uniquement introduit un recours en réformation contre les décisions du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », prévoyant la participation d'une commune de résidence au produit de l'impôt commercial communal et non pas contre les décisions prises par les bureaux d'imposition en matière de procédure de ventilation.

Elle soutient qu'en l'espèce le recours ne serait pas dirigé contre une décision du directeur en matière de participation d'une commune de résidence au produit de l'impôt commercial communal, mais contre un bulletin émanant du bureau d'imposition en matière de ventilation de la base d'assiette globale. Elle considère qu'en matière de ventilation telle que prévue par le § 388 AO, l'article 65 de la loi précitée du 21 juin 1999, complétant l'article 7 de la loi précitée du 1<sup>er</sup> mars 1952, en ajoutant qu' « *en matière de ventilation (§388AO) le recours est porté directement devant le tribunal* », un recours en réformation ne serait donc pas prévu expressément par un texte de loi ni par aucune autre disposition réglementaire, de sorte que le tribunal serait incompétent pour en connaître.

En application des articles 97 (5) de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ayant remplacé l'article 7 de la loi précitée du 1<sup>er</sup> mars 1952, et disposant que « *la participation d'une commune de résidence au produit de l'impôt commercial communal est déterminée par le directeur de l'administration des Contributions directes. Contre cette décision, un recours est ouvert au tribunal administratif, qui statuera comme juge de fond* » et 65 de la loi précitée du 21 juin 1999, complétant l'article 7 précité, en ce qu'il y est précisé que le recours est porté directement devant le tribunal, le tribunal administratif est compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal par l'administration communale de S..

En effet, il ressort de l'agencement du texte de l'article 7 précité ainsi que d'une circulaire du directeur, portant la référence ICC n° 5 du 28 février 1953, que c'est le directeur ou son délégué qui procède aux opérations de ventilation et à la fixation des montants à allouer aux communes au titre de la participation des communes de résidence des salariés et des communes de résidence de la population. La circulaire précise en outre que délégation est donnée pour les opérations de ventilation aux préposés des bureaux d'imposition et que la procédure à suivre est celle précisée aux §§ 382 à 389 AO. Il y est encore retenu, étant donné que la circulaire ne tient pas compte des modifications intervenues par l'effet des lois précitées des 7 novembre 1996 et 21 juin 1999, qu'un recours contre ces décisions est ouvert auprès du ministre de l'Intérieur au titre de l'article 7 (2) de la loi précitée du 1<sup>er</sup> mars 1952 et que les décisions du ministre sont susceptibles d'un recours au fond devant le Conseil d'Etat.

Avant les modifications intervenues par les susdites lois, il s'agissait donc de suivre une procédure de recours unique concernant à la fois les décisions de ventilation et celles qui fixent les montants à allouer aux communes au titre de la participation, de sorte qu'il n'y a pas lieu d'introduire actuellement une telle distinction, notamment quant à la nature du recours à introduire, à défaut par la loi de s'être prononcée expressément à ce sujet.

Dans cet ordre d'idées, l'argument de texte tiré par l'administration communale de N. de l'ajout d'un troisième alinéa à la loi précitée du 1<sup>er</sup> mars 1952 pour soutenir qu'il n'existerait pas de recours en réformation à l'encontre des décisions de ventilation, est à rejeter, dans la mesure où ce texte ne vise pas la nature du recours à introduire, mais le fait qu'en matière de ventilation, le recours est porté directement devant le tribunal, et non plus devant le ministre de l'Intérieur.

Le tribunal est dès lors compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal.

### **Irrecevabilité du recours *omisso medio***

L'administration communale de N. soutient ensuite que le recours serait irrecevable *omisso medio*, étant donné que l'administration communale de S. n'aurait pas sollicité au préalable une décision écrite de l'administration des Contributions directes, tel que prévu par le § 390 (2) AO.

Aux termes du § 390 (2) « *besteht Streit darüber, ob ein Anteil am Steuermessbetrag, der einer Gemeinde zugeteilt war, auf eine andere Gemeinde übergegangen ist, gegebenenfalls wann dies geschehen ist, so hat auf Antrag des Steuerpflichtigen oder der Gemeinde das Finanzamt durch schriftlichen Bescheid (Zuteilungsbescheid) zu entscheiden* ».

Force est de constater qu'en l'espèce la demanderesse se plaint d'être victime d'une répartition inéquitable de l'impôt commercial communal à charge de la société ...., dans la mesure où le bureau d'imposition s'est basé sur l'article 2 du règlement grand-ducal du 20 avril 1962 réglant en matière d'impôt commercial, les ventilations et la participation des communes de résidence des salariés, prévoyant les critères de ventilation en cas d'établissements stables séparés sur le territoire de plusieurs communes, et non pas, comme le souhaiterait la demanderesse, sur l'article 3 du règlement grand-ducal précité, prévoyant des critères de ventilation différents en cas d'un établissement stable s'étendant sur le territoire de plusieurs communes. Le litige au fond porte sur la question de savoir quels facteurs le bureau d'imposition aurait dû prendre en considération pour déterminer la ventilation à la base de l'assiette de l'impôt commercial communal et non pas sur la question de savoir si une quote-part, attribuée antérieurement à l'administration communale de S., a été attribuée à l'administration communale de N..

Ainsi, le litige qui fait l'objet du présent recours ne rentre pas dans les prévisions du § 390 AO, de sorte que ce moyen est à rejeter pour manquer de fondement.

### **Quant à la recevabilité du recours**

Le recours en réformation, non autrement contesté sous ce rapport, est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Le recours subsidiaire en annulation est partant irrecevable.

### **Quant au fond**

A l'appui de son recours, la demanderesse fait valoir que la société .... exploiterait à l'aéroport de Luxembourg un établissement stable qui s'étendrait sur le territoire d'au moins deux communes et *« dont les parties situées dans les différentes communes sont intégrées de façon à ne constituer qu'une seule entité économique, de sorte qu'il s'agit d'un établissement stable d'après l'article 3 du règlement grand-ducal du 20 avril 1962 »*.

Pour illustrer la notion d'établissement stable, elle se réfère à des jurisprudences du Conseil d'Etat et du *Bundesfinanzgerichtshof* pour soutenir que les installations de la société ...., situées sur le territoire de deux communes différentes, même si elles n'étaient pas contiguës, seraient reliées entre elles par des voies de circulation et des pistes de l'aéroport, que du point de vue de son organisation, l'activité de l'entreprise et surtout de son personnel, serait dirigée et contrôlée de façon centralisée, que du point de vue économique et technique, les installations constitueraient une unité et qu'elles seraient dédiées à une fin unique, à savoir l'optimisation de la marche de l'entreprise, de sorte que les installations de la société .... ne constitueraient qu'un seul établissement stable et que la ventilation du bénéfice commercial devrait dès lors s'effectuer selon les règles retenues à l'article 3 du règlement grand-ducal précité du 20 avril 1962 et non par application de l'article 2 du même règlement grand-ducal, comme l'aurait retenu le bureau d'imposition.

Le délégué du gouvernement rétorque que l'argument déterminant de la demanderesse *« tiré des voies de circulation et des pistes de l'aéroport se heurte à la circonstance qu'il ne s'agit pas d'ouvrages privés ou à usage privatif »*, de sorte que le recours ne serait pas fondé.

L'administration communale de N. fait rétorquer que ce serait à juste titre que le bureau d'imposition, en se basant sur le § 16 de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934 (StAnpG), aurait considéré que la société .... disposerait d'établissements stables sur le territoire de deux communes indigènes, à savoir celles de N. et de S.. Elle soutient que la société .... posséderait sur le territoire de la commune de S. un établissement stable, ce qui justifierait l'application de l'article 2 du règlement grand-ducal précité du 20 avril 1962

Dans son mémoire en réplique, la partie demanderesse définit l'entreprise ou l'établissement pluricommunal donnant lieu à la ventilation spéciale prévue à l'article 3 du règlement grand-ducal précité du 20 avril 1962, d'après une jurisprudence du Conseil d'Etat (arrêt du 21 mai 1987, n° 7407) comme suit : *« il est nécessaire a) que l'entreprise s'étende sur le territoire d'au moins deux communes ; b) que les parties situées dans les différentes communes soient intégrées de façon à ne constituer qu'une seule unité économique »*.

Elle soutient que ces deux critères seraient remplis dans la mesure où les installations de l'aéroport seraient indubitablement liées ensemble non seulement par les pistes d'atterrissage, mais encore par le terrain contiguë sur lequel les pistes seraient situées et où les pistes d'atterrissage, la tour de contrôle et les radars, situés sur le territoire de la commune de S. constitueraient des éléments indispensables au fonctionnement de la société ..... Elle estime encore que le fait que les pistes feraient partie du domaine public ne serait pas relevant, étant donné que la société .... en ferait un usage privatif.

Elle en conclut que les différentes parties et installations de l'aéroport constitueraient une seule unité, à la fois techniquement, économiquement et du point de vue de l'organisation, de sorte que ce serait à tort que le bureau d'imposition se serait basé sur l'article 2 du règlement grand-ducal précité du 20 avril 1962 pour procéder à la ventilation de l'impôt commercial communal et elle entend profiter de l'article 3 du précité règlement grand-ducal.

Par application de l'article 2 du règlement grand-ducal précité du 20 avril 1962, le bulletin de la ventilation a réparti la base d'assiette globale de l'impôt commercial communal à charge de la société .... entre la commune de N. et la commune de S. en attribuant un préciput de 10% à la commune du siège d'exploitation, à savoir la commune de N. et en tenant compte pour le reste des salaires payés aux salariés occupés auprès de l'établissement stable situé sur le territoire de chaque commune indigène de situation et d'autre part des salaires payés à tous les salariés occupés auprès des établissements stables que l'entreprise possède au Luxembourg, la pondération retenue étant de 90/100. L'article 2 du règlement grand-ducal précité s'applique lorsqu'une exploitation passible de l'impôt commercial communal possède des établissements stables au sens de la loi fiscale sur le territoire de plusieurs communes indigènes.

Il n'est pas contesté que la plupart des installations de la société ....., auxquelles sont rattachées la majorité du personnel de ....., se trouvent implantées sur le territoire de la commune de N..

Force est de constater que le litige porte en fait sur la question de savoir si les installations se trouvant sur le territoire de la commune de S. constituent un ou des établissements stables autonomes ou si au contraire elles font partie d'un établissement stable pluricommunal ensemble avec ceux existant sur le territoire de la commune de N., comme le soutient la demanderesse, étant entendu que dans la première hypothèse, la ventilation de

l'impôt commercial communal s'effectuera selon les dispositions de l'article 2 du règlement grand-ducal précité et dans la deuxième hypothèse, la ventilation s'effectuera selon les modalités prévues par l'article 3 du règlement grand-ducal précité aux termes duquel la base d'assiette globale qui se rapporte à l'établissement stable est à répartir entre les communes de situation en tenant compte des conditions locales et des charges occasionnées à ces communes du fait de l'existence de l'établissement stable.

Le § 16 StAnpG définit la notion d'établissement stable (Betriebsstätte) comme suit :

*« (1) Betriebsstätte im Sinn der Steuergesetze ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung des Betriebs eines stehenden Gewerbes dient.*

*(2) Als Betriebsstätte gelten: 1. die Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befindet; 2. Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen, Landungsbrücken (Anlegestellen von Schiffahrtsgesellschaften), Kontore und sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer (Mitunternehmer) oder seinem ständigen Vertreter (zum Beispiel einen Prokuristen) zur Ausübung des Gewerbes dienen; 3. les chantiers de construction ou de montage, si leur durée a dépassé six mois ou s'il est prévisible qu'elle dépassera six mois.*

*(3) Ein Eisenbahnunternehmen hat eine Betriebsstätte nur in den Gemeinden, in denen sich der Sitz der Verwaltung, eine Station oder eine für sich bestehende Betrieb- oder Werkstätte oder eine sonstige gewerbliche Anlage befindet, ein Bergbauunternehmen nur in den Gemeinden, in denen sich oberirdische Anlagen befinden, in welchen eine gewerbliche Tätigkeit entfaltet wird.*

*(4) Ein Unternehmen, das der Versorgung mit Gas, Wasser, Elektrizität oder Wärme dient, hat keine Betriebsstätte in den Gemeinden, durch die nur eine Zuleitung geführt, in denen aber Gas, Wasser, Elektrizität oder Wärme nicht abgegeben wird ».*

Ainsi, le § 16 (1) StAnpG définit l'établissement stable comme étant toute installation fixe par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce son activité. La loi fiscale considère donc en principe que chaque installation locale fixe, dépendant d'une seule entreprise, est considérée comme un établissement stable séparé et elle cite comme exemples les halls de stockage, les chantiers de production, les comptoirs, les centrales d'achat et de vente de produits (...). Il s'ensuit que l'établissement stable pluricommunal est à considérer comme l'exception.

Pour qu'on soit dès lors en présence d'un établissement pluricommunal, il faut que les installations qui se trouvent sur le territoire de deux communes soient reliées entre elles et qu'elles soient intégrées de telle façon à constituer une seule entité économique. Il faut donc en premier lieu que les terrains sur lesquels sont érigées les installations soient contiguës ou qu'une autre liaison soit établie entre les différentes installations.

L'élément clef invoqué à ce titre par la demanderesse à l'appui de son recours consiste à soutenir que les installations de la société .... seraient reliées entre elles par des voies de circulation et les pistes de l'aéroport, sans fournir d'autres précisions y afférentes.

C'est cependant à bon droit que le délégué du gouvernement et l'administration communale de N. ont fait valoir que l'argument déterminant tiré de ce que les différentes installations sont reliées est erroné, étant donné que lesdites voies et pistes de l'aéroport appartiennent à l'Etat et n'ont pas comme vocation primaire de relier les installations de la société .... En outre, les différentes parties du domaine public de l'aéroport ne sont pas

réservées à l'usage privatif et exclusif de la société ....., mais ces infrastructures servent à toutes les entreprises d'aviation qui utilisent l'aéroport de Luxembourg, aux entreprises de maintenance, de transport ou d'approvisionnement travaillant sur le site de l'aéroport, de sorte que la demanderesse reste en défaut d'établir l'existence d'un établissement pluricommunal en raison de ces infrastructures particulières et spécifiques.

Elle reste par ailleurs en défaut d'invoquer le moindre élément de preuve objectif documentant que les installations de ....., non autrement précisées, se trouvant sur le territoire des deux communes, soient intégrées de telle façon à constituer une seule entité économique, de sorte que les éléments et arguments invoqués à l'appui de cette affirmation ne sont pas non plus de nature à établir l'existence d'un établissement pluricommunal.

Dans la mesure où la demanderesse ne conteste ni la méthode de calcul ni les chiffres entrés en taxe pour établir la masse salariale de la société .... ni la pondération proposée dans le bulletin de la ventilation litigieux, le recours est partant à rejeter comme étant non fondé.

La société ....., quoique valablement informée par exploit de l'huissier de justice Pierre KREMMER du 13 décembre 2000 du dépôt de la requête introductive d'instance de la demanderesse, n'a pas fait déposer de mémoire en réponse. Nonobstant ce fait, l'affaire est néanmoins réputée jugée contradictoirement en vertu de l'article 6 de la loi précitée du 21 juin 1999.

#### **Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties;

se déclare compétent pour connaître du recours en réformation;

le dit recevable;

au fond, le déclare non fondé et en déboute ;

déclare le recours en annulation irrecevable ;

condamne l'administration communale de S. aux frais.

Ainsi jugé par:

M. Schockweiler, vice-président,  
M. Campill, premier juge  
Mme Lamesch, juge

et lu à l'audience publique du 24 juillet 2002, par le vice-président, en présence de M. Schmit, greffier en chef.



s. Schmit

s. Schockweiler